

# DOSSIER SPÉCIAL | SPECIAL FEATURE

## *Les incitations fiscales en faveur de l'utilité publique en Suisse : Un débat tronqué ?*

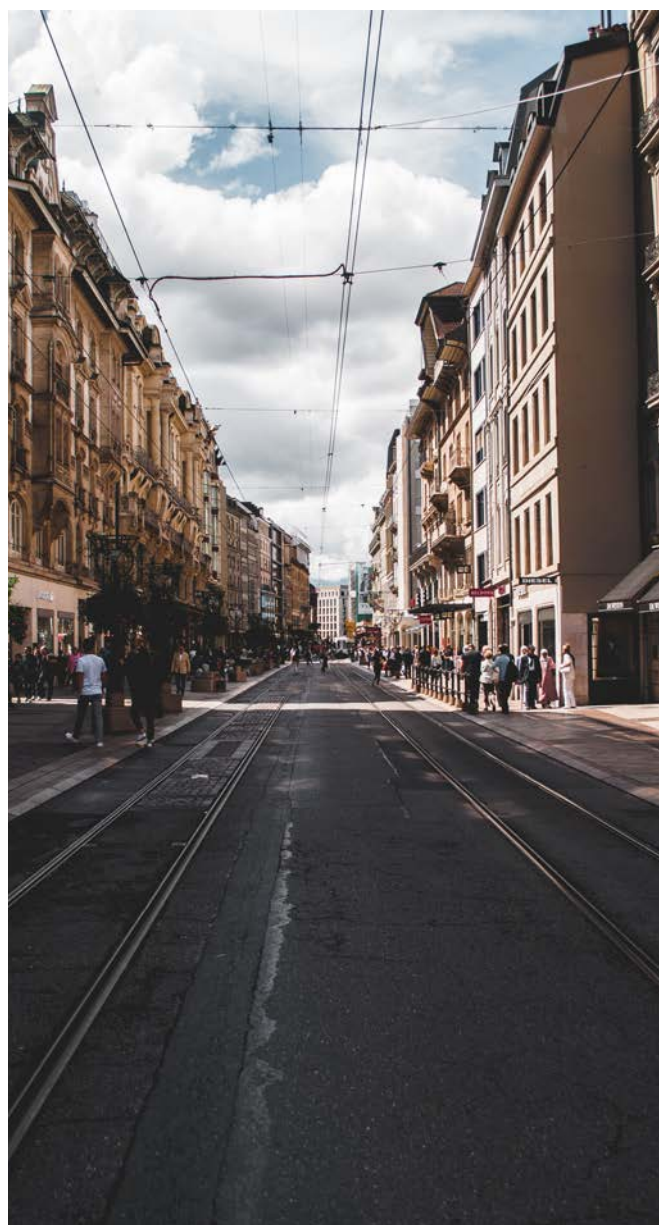
Par | By:

**Alexandre Lambelet** Professeur associé, HES-SO, Haute école de travail social et de la santé (EESP), Lausanne

**Philip Balsiger** Professeur assistant, UniNe, Université de Neuchâtel, Institut de sociologie

**Romain Carnac** Chargé de recherche, HES-SO, Haute école de travail social et de la santé (EESP), Lausanne

**Caroline Honegger** Chargée de recherche, HES-SO, Haute école de travail social et de la santé (EESP), Lausanne



**Alexandre Lambelet** est professeur associé à la HES-SO, Haute école de travail social (EESP) à Lausanne. Il a publié, en 2014, *La philanthropie* (Paris : Presses de Sciences Po, coll. "contester") et en 2017. « *La philanthropie : usages du terme et enjeux de luttes* » (ethnographiques.org). Avec Philip Balsiger, Romain Carnac et Caroline Honegger, ils ont publié en 2019 : « *Philanthropy, Tax Expenditures and Competitive Neutrality. What are the Dilemmas Facing Tax Administration Employees* », *Expert Focus*, pp. 218-221.

**Philip Balsiger** est professeur assistant de sociologie à l'Université de Neuchâtel, Suisse. Spécialiste de la sociologie économique et des mouvements sociaux, ses recherches portent principalement sur les processus de contestation dans les marchés et sur les relations entre action publique, marché, et tiers secteur.

**Romain Carnac** est chargé de recherche à la HES-SO, Haute école de travail social et de la santé (EESP) à Lausanne et doctorant en science politique au Centre de Recherche sur l'Action politique de l'Université de Lausanne. En parallèle de cette recherche sur l'utilité publique en Suisse, il travaille sur les mobilisations d'acteurs religieux dans les sociétés sécularisées, sur les controverses liées au genre et à la sexualité et sur la construction des problèmes publics, en mobilisant les outils de la sociologie des mouvements sociaux et de l'analyse de discours. Il a récemment publié « *Imaginary enemy, real wounds. The ambivalent effects of the 'théorie du genre' controversy on the Catholic Church in France* » (Social Movement Studies, Routledge, 2019) et co-dirigé *Les autorités religieuses face aux questions de genre. Recompositions contemporaines des mondes*

confessionnels autour des nouvelles questions sexuelles (Presses Universitaires de Rennes, 2019).

**Caroline Honegger** est chargée de recherche à la HES-SO, Haute école de travail social et de la santé (EESP) à Lausanne. Elle est titulaire d'un master en études du développement à l'Institut des hautes études internationales et du développement (IHEID) à Genève.

## Les incitations fiscales en faveur de l'utilité publique en Suisse : Un débat tronqué ?

### Résumé

Les incitations fiscales en faveur de l'utilité publique en Suisse, si elles connaissent quelques débats en termes de montants ou de taux, restent de manière générale très peu discutées comme outil de politique publique. Cet article, revenant sur la littérature sur les incitations fiscales à la philanthropie, voudrait éclairer les enjeux de celles-ci. Pour ce faire, nous appréhenderons dans un premier temps les incitations fiscales pour buts d'utilité publique comme un outil de politique publique, avant d'examiner les enjeux d'un tel outil, au regard de la littérature de politiques publiques et de philosophie politique, mais également du point de vue des autorités politiques, à partir du cas suisse. On verra alors que, par delà ces débats, les interventions – qu'elles soient le fait de groupes d'intérêts, de juristes, ou de parlementaires, sont nombreuses à favoriser cet outil. On posera alors la question des propositions de réforme dans ce domaine pour constater la distance qui sépare les préoccupations des acteurs politiques des réflexions des économistes, politistes et philosophes qui se sont penchés sur ces questions.



### Introduction : Les incitations fiscales comme outil de politique publique

Les options en matière de fiscalité, tout comme les instruments fiscaux privilégiés [1], sont porteurs de choix politiques, économiques et sociaux, qui renvoient à différentes conceptions de la justice sociale, de la redistribution et de l'efficacité [2]. Donner, à certaines conditions, la possibilité de l'évitement de l'impôt est ainsi un outil de politique publique [3].

À travers les outils fiscaux, les gouvernements incitent financièrement les particuliers à s'engager dans une ligne de conduite particulière [4]; ils fournissent des incitations financières pour atteindre des objectifs de politique spécifiques.

La fiscalité est un outil parmi d'autres et les gouvernements peuvent ainsi agir de différentes manières : ils recourent tantôt à des programmes de dépenses directes (par exemple, les politiques sociales étatiques ou les subventions à des organisations), tantôt à des dépenses fiscales consis-

tant en des aménagements spéciaux du régime fiscal (qui peuvent prendre la forme d'exonérations fiscales, d'exclusions spéciales du revenu, de déductions, de crédits d'impôt, de reports d'impôt, de taux d'imposition préférentiels, etc.

Ces choix ont des incidences sur la mise en œuvre de la politique, comme sur les acteurs, au sein des administrations, qui accompagnent ces politiques : comme le rappelle Salamon, « ce qui rend l'utilisation de différents instruments si importante, c'est que chaque instrument a ses propres procédures, son propre réseau de relations organisationnelles, ses propres exigences en matière de compétences – bref, sa propre économie politique » [5]. Et cet auteur de constater que « la réalité centrale de bon nombre des nouveaux outils d'action gouvernementale est qu'ils confèrent une part importante – peut-être même la part du lion – des pouvoirs discrétionnaires liés à l'exécution des programmes publics à d'autres structures que les administrations publiques, le plus souvent des organisations privées » [6].

Les raisons qui peuvent favoriser l'usage d'exonérations fiscales comme outil de politique publique sont nombreuses. McDaniel [7] liste ainsi un certain nombre d'arguments : 1) D'abord, cela peut donner le sentiment qu'aucune dépense publique n'est vraiment impliquée, puisqu'il n'y a pas de dépense directe ; 2) ensuite, ce type de politique semble reposer sur une grande simplicité, ne semblant pas nécessiter de bureaucratie gouvernementale pour sa mise en œuvre ; 3) de même, cet outil aurait l'avantage que les bénéficiaires des programmes ne se sentent pas psychologiquement les bénéficiaires des subventions publiques ; 4) ou encore, cet outil permettrait un processus politique plus aisé, parce qu'ouvrant à moins d'oppositions que les dépenses directes. 5) Enfin, un programme adopté sous forme de dépenses fiscales serait généralement considéré comme ayant moins de visibilité politique qu'un programme comparable de dépenses directes. Les bénéficiaires des programmes de dépenses fiscales peuvent y voir un avantage important puisque les programmes de dépenses directes ont tendance à faire l'objet d'examens plus réguliers et plus approfondis.

Simultanément, et au-delà de ces quelques

## **Les raisons qui peuvent favoriser l'usage d'exonérations fiscales comme outil de politique publique sont nombreuses.**

éléments, trois points indiquent des changements importants dans l'économie politique d'un tel outil par rapport aux programmes de dépense directe : d'abord, 6) en termes de priorité en matière de dépenses. Toute dépense fiscale a automatiquement priorité de premier rang sur tout programme de dépenses directes (puisque le budget à disposition des parlementaires est le produit de la collecte d'impôt) – ce qui veut dire que l'abondement des dons charitables a une priorité supérieure sur le financement direct d'autres secteurs (comme l'éducation, l'armée, l'agriculture). Ensuite, 7) le processus de décision pour la mise en œuvre des projets est délégué aux privés plutôt qu'au gouvernement – c'est le cas des dons à des œuvres charitables : la déduction pour dons de bienfaisance est en fait un programme gouvernemental d'abondement pour encourager les dons à des organismes de bienfaisance, mais le choix des organismes de bienfaisance qui vont en bénéficier est laissé au donateur individuel. Enfin, 8) cela met en jeu d'autres institutions et acteurs des politiques publiques que lorsqu'il s'agit de dépenses directes : le programme sera élaboré et administré par ceux dont l'expertise principale ne se situe pas dans le champ concerné par l'action. « Les fonctionnaires [de l'administration fiscale] sont formés pour être des experts en droit et des percepteurs d'impôts ; ils ne sont pas des experts formés dans les programmes environnementaux, le logement, les économies d'énergie et tous les autres domaines de la vie sociale et économique dans lesquels les programmes de dépenses fiscales ont été introduits » [8]. Ainsi, dans le cas de l'utilité publique, sa définition a tendance à être abordée sous l'angle fiscal plutôt que sous l'angle de savoir si les programmes promus par les organisations passeraient l'appel constitutionnel s'ils étaient financés à travers des subventionnements directs.



## “Ce qui a pu être reconnu d'utilité publique a pu évoluer au gré des décennies.”

### Les incitations fiscales : variations locales et temporelles

Largement banalisé aujourd'hui, l'usage de l'exonération fiscale pour buts d'utilités publics n'a pourtant rien d'universel ou d'atemporel. Une comparaison des contextes nationaux montre ainsi, et pour s'arrêter aux dons charitables et aux organisations d'utilité publique, que les cadres, les incitations, comme les contrôles varient largement d'un pays à l'autre. De même, ce qui a pu être reconnu d'utilité publique a pu évoluer au gré des décennies.

Le rapport de l'European Foundation Center [9], qui distingue différentes catégories d'objectifs acceptés pour la reconnaissance d'utilité publique ouvrant droit à des exonérations [10], montre une grande hétérogénéité entre les pays européens quant à la définition de ces objectifs. Certains pays, comme Malte ou la Bulgarie, sont ainsi restrictifs là où d'autres pays, comme l'Autriche ou la Suisse, apparaissent comme très ouverts.

De la même manière, si les cadres réglementaires et fiscaux se sont libéralisés dans la majorité des pays européens ces dernières décennies [11], les variations en termes d'incitations fiscales pour les dons sont encore grandes selon les pays européens. En France, l'administration fiscale rembourse l'année suivant le don 66% (et même 75% pour certains dons) de celui-ci à travers un crédit d'impôt dans la limite de 20% du revenu imposable du donateur. La Suisse elle, et pour nous limiter ici à l'Impôt Fédéral Direct, permet aux donateurs, pour les dons dès 100.-, de les déduire de leur revenu imposable, également dans la limite de 20% de leurs revenus.

Ce plafond de 20%, que l'on retrouve aussi dans d'autres pays, comme l'Allemagne, n'est cependant pas universel : c'est 2% en Croatie, 4% en Ukraine, 25% en Russie, 100% à Chypre. Et si ces pays ont choisi comme montant maximal déductible des pourcentages du revenu imposable, d'autres, à l'inverse, ont choisi des montants nominaux ou des combinaisons entre pourcentage et montant nominaux. En Belgique, ainsi, les donations monétaires de 40 euros et plus sont déductibles jusqu'à hauteur de 10% du revenu imposable, mais avec un maximum de 380'550 euros. Au Danemark, les dons de plus de 70 euros sont déductibles, mais avec un maximum de 1950 euros. En Suède, l'impôt sur le revenu des personnes est réduit de 160 euros au maximum si le donneur a fait un don 640 euros ou plus pour les organisations dans le domaine de l'Etat social ou de la science. Surtout, certains pays n'ont pas d'incitations financières : c'est le cas, par exemple, de la Serbie ou de la Finlande.

Même au niveau Suisse, les variations sont grandes. Ces différences intercantionales concernent le maximum déductible (allant de 5% du revenu à Neuchâtel à 100% à Bâle-Campagne), la limitation ou non de la possibilité, pour les fondations, d'exercer leur activité hors de leur territoire cantonal ou national, ou encore le seuil de prise en considération des dons (si certains cantons ne prennent en compte que les dons de plus de 100.-, d'autres, à l'inverse, n'ont pas de limites quant à un minimum pour le montant des donations). Les différences concernent aussi les marges de manœuvre laissées aux autorités fiscales cantonales : si certains cantons appliquent strictement les plafonds de déductibilité, d'autres cantons laissent plus volontiers aux autorités la possibilité d'augmenter ce pourcentage au cas par cas [12].

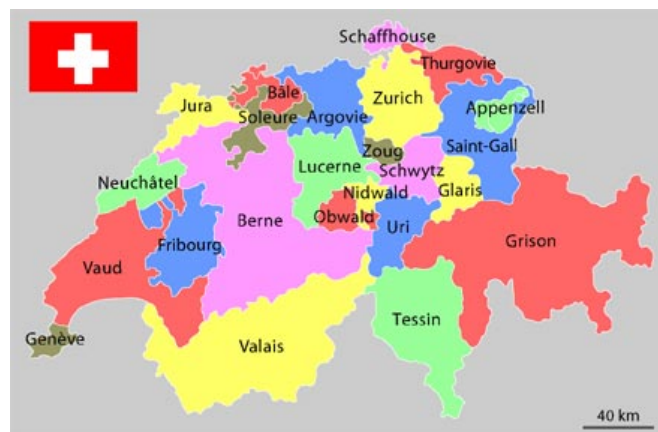


Image: Carte des cantons Suisse  
Source: jeretiens.net

D'ailleurs, ces cadres légaux n'ont cessé d'évoluer au cours des dernières décennies, que ce soit au niveau européen (réforme italienne sur les fondations bancaires de 1990, loi autrichienne sur les fondations privées de 1993, loi espagnole sur les fondations de 1994, ou encore loi suédoise sur les fondations de 1996) ou au niveau suisse (dernière révision du droit des fondations entrée en vigueur le 1er janvier 2006, voir *infra*). Dans une temporalité plus longue, la Suisse a aussi connu une évolution de la notion d'utilité publique. La première moitié du XXème siècle n'admettait qu'une conception restrictive des activités d'« utilité publique », l'exonération n'étant accordée qu'aux institutions de bienfaisance ou altruistes, c'est-à-dire celles qui avaient pour but de venir en aide à des tierces personnes, qu'elles soient nécessiteuses, malades, ou très âgées [13]. Ce n'est que par la suite que l'altruisme sera estimé présent non plus seulement lorsque des personnes tierces sont matériellement secourues, mais dès lors qu'il y a dévouement à une cause humanitaire, scientifique, sociale ou culturelle par exemple. La notion d'altruisme a ainsi connu une transformation de son sens, ne se définissant plus à partir des caractéristiques des destinataires, mais à partir de la manière dont l'activité d'utilité publique est effectuée – à savoir qu'elle ne doit pas être faite au bénéfice des dirigeants, des membres ou de leurs proches. De même, une seconde évolution semble avoir caractérisé le XXème siècle quant à ce que recouvre l'utilité publique qui ouvre droit à des exonérations fiscales. Si étaient considérées d'utilité publique par les autorités fiscales « toutes les activités qui déchargeaient l'Etat d'une de ses tâches légalement prescrites », par la suite une « déconnexion » entre affaires de l'Etat et utilité publique est apparue. Aujourd'hui, ce qui entre dans l'« utilité publique » n'est plus seulement ce qui entre dans les tâches légalement prescrites de l'Etat, mais plus largement l'ensemble des activités que l'Etat pourrait faire siennes s'il en avait les moyens [14]. Il ne s'agit plus de superposer l'utilité publique sur le service public, mais au contraire de permettre une autonomie de la première par rapport à la seconde.



## “La notion d'altruisme a ainsi connu une transformation de son sens...”

### Un outil de politique publique objet de nombreuses critiques (mais de peu de débats)

Si les politiques d'incitation fiscale, qu'elles s'appliquent aux organisations d'utilité publique ou aux dons en leur faveur, connaissent indéniablement un certain succès, elles s'accompagnent simultanément de nombreuses critiques [15]. Celles-ci portent d'abord sur ce que la littérature désigne comme un double « *biais ploutocratique* » : le système de la déductibilité des libéralités en faveur des organisations d'utilité publique faisant baisser le revenu imposable du montant du don, le bénéfice financier augmente proportionnellement à la tranche de revenu – et donc d'imposition – de la personne. Pour ne prendre que le cas de l'impôt fédéral direct (IFD) en Suisse [16] : un contribuable vivant seul avec un revenu imposable annuel de 50'000 CHF paiera 444,95 frs d'IFD par année. S'il a fait un don de 5'000 CHF à des œuvres d'utilité publique, son revenu imposable sera considéré comme n'étant que de 45'000 CHF et ne paiera plus que 312,94 CHF d'IFD. Son don de 5'000 CHF lui fait donc économiser 132,01 d'impôt (ou ne lui coûte que 4867,01 CHF). Si l'on considère maintenant le cas d'un contribuable vivant seul avec un revenu imposable de 150'000 CHF par année qui fait le même don de 5'000 CHF, et voit donc son revenu imposable réduit à 145'000 CHF, le gain est plus important : il ne paiera plus que 6983,60 CHF d'IFD, au lieu de 7533,60 CHF. Son don lui fait donc économiser 550 CHF d'impôt (ou ne lui coûte que 4450 CHF) [17]. Et pour quelqu'un qui aurait un revenu imposable inférieur à 17'800 CHF, revenu imposable minimum à partir duquel on paie l'IFD, un don de 5000 CHF n'entraînerait ici aucune baisse d'IFD. Le coût du don est, dans ce cas, de

5000 CHF. Le système fiscal de financement public indirect des organisations d'utilité publique peut dès lors être considéré comme un système « régressif » où ce sont les moins riches qui paient, à travers leurs impôts directs ou indirects comme la TVA, pour soutenir le manque à gagner fiscal découlant des dépenses fiscales en faveur des choix philanthropiques des plus riches.

Le « biais ploutocratique » ne s'illustre pas seulement dans le fait que ce mécanisme de la déduction favorise les plus riches : il se retrouve également quant aux choix des projets ou des organisations d'utilité publique soutenus. Reich [18] montre ainsi – là encore pour le cas étatsunien – que si la philanthropie est souvent considérée comme le fait de prendre soin d'autrui – et les allègements fiscaux existants justifiés, en partie, par cet argument –, dans les faits, seule une très petite part des dons vont vers celles et ceux dans le besoin. Citant une recherche de l'Indiana University's Center for Philanthropy de 2007, il observe qu'une part minime des dons va vers l'aide aux populations les plus démunies, et que plus les donateurs sont riches, moins ils donnent à des organisations qui ont pour but de subvenir aux besoins des plus pauvres. En 2005, les millionnaires américains ne consacraient que 4% de leurs dons à l'aide aux plus défavorisés, préférant financer la culture, la recherche scientifique et la santé ; les donateurs avec moins de 100'000 dollars de revenus consacraient, quant à eux, plus de 10% de leurs dons à l'aide aux plus pauvres. Et Reich de constater : « la philanthropie [pour les philanthropes] apparaît plus comme étant la poursuite de leurs propres projets, un mécanisme d'expression de leurs propres valeurs ou préférences,



## “ Le « biais ploutocratique » ne s'illustre pas seulement dans le fait que ce mécanisme de la déduction favorise les plus riches... ”

qu'un mécanisme de redistribution ou d'aide aux pauvres » [19]. Les preuves d'une efficacité sociale des déductions fiscales sont dès lors limitées parce que les incitations fiscales tendent non seulement à être régressives, mais également à diriger l'argent des contribuables vers des types de dépenses qui sont favorisés par les riches.

Ce constat semble également valable pour la Suisse. Listant les « grands dons individuels ces dernières années », AvenirSuisse [20] montre que la recherche scientifique, la construction et l'agrandissement de musées ou d'institutions culturelles sont les principaux bénéficiaires en termes d'affectations de ces dons. Sur les 17 grands dons listés, 7 servent à la création de musées ou d'autres institutions culturelles prestigieuses et 8 vont à la recherche scientifique ou à des hôpitaux. Seuls 2 dons semblent sortir de ces catégories ; l'un va à la construction d'un EMS dans la commune de résidence du donateur, l'autre à un centre d'entraînement sportif. De l'aide aux pauvres, il n'est point question.

Une troisième critique, se situant moins dans une perspective de philosophie politique que dans une approche économique, porte sur l'évaluation de l'efficacité de ces incitations en termes de politiques publiques. Monnet et Panizza [21] montrent en effet que si de nombreux travaux [22] (qui sont par ailleurs largement contradictoires dans leurs résultats) cherchent à observer et à mesurer, à court, moyen et long terme, la dimension incitative des déductions fiscales, à l'aide de techniques économétriques (c'est-à-dire en observant si une réduction d'impôt entraîne une augmentation d'autant des dons de bienfaisance), la question de l'efficacité sociale, elle,

est beaucoup plus difficile à étudier, et est donc, de fait, le plus souvent postulée plutôt qu'attestée. En effet, pour être considérée comme efficiente, une subvention fiscale pour les dons de bienfaisance devrait conduire à la production de biens sociaux dont la valeur est supérieure à celle des biens sociaux qui auraient été produits par l'État avec le montant de la perte de recettes fiscales. Pour évaluer une structure fiscale optimale sur le plan social, il faudrait donc estimer les avantages sociaux des dons de bienfaisance et les comparer aux avantages sociaux des dépenses publiques. À cela s'ajoute une autre question, celle de l'alignement des objectifs de ces fondations avec les problèmes que soutiendraient les pouvoirs publics [23]. Y a-t-il alignement ? Superposition ? Ou, à l'inverse, contradiction avec les programmes financés par les pouvoirs publics ? Monnet et Panizza posent ainsi, non sans une certaine ironie, la question suivante : si un passionné du bien-être des chats donne 1000 CHF à une fondation qui s'occupe des chats abandonnés et qu'en présence d'incitations fiscales, ce don ne lui coûte réellement que 750 CHF, la perte de recettes fiscales pour le gouvernement est de 250 CHF ; si on suppose que ces recettes fiscales perdues auraient pu être utilisées pour aider les enfants orphelins, de combien de fois plus la société dans son ensemble devrait se soucier du bien-être des chats abandonnés par rapport au bien-être des enfants orphelins pour que la déduction fiscale puisse être considérée comme efficiente du point de vue social ?



Ces doutes à l'égard de l'efficacité des incitations fiscales sont également exprimés par les autorités politiques. En Suisse, ainsi, le Contrôle fédéral des finances, dans son analyse des fondations en Suisse rappelle d'abord qu'« aucune estimation n'est disponible sur les effets de l'exonération fiscale des fondations ou de toutes les organisations exonérées d'impôt elles-mêmes » [24], de même qu'« on ne dispose pas d'informations sur l'impact économique des distributions de CHF 1,5 milliard à CHF 2

**À cela s'ajoute une autre question, celle de l'alignement des objectifs de ces fondations avec les problèmes que soutiendraient les pouvoirs publics.**

milliards par an effectués en Suisse et à l'étranger [par les fondations reconnues d'utilité publique] » [25]. Et de noter enfin que « plus il y a d'activités de fondation, moins il y a de fonds publics disponibles (par exemple dans les domaines de l'éducation, de la culture, des affaires sociales, du sport ou de la protection de l'environnement) » [26].

L'Administration fédérale des contributions (AFC) [27], de son côté, soulignant que l'OCDE [28] propose une limitation des possibilités de déduction et regrettant le peu d'intérêt pour cette question [29], rappelle que les quelques enquêtes ayant évalué les effets des allègements fiscaux concrets [30] montrent que, le plus souvent, les allègements d'impôt qui sont censés encourager les contribuables à adopter un comportement déterminé présentent surtout des effets d'aubaine, c'est-à-dire qu'ils cofinancent des dépenses qui auraient été faites même en l'absence de l'allègement.

Dès lors, puisque l'efficacité n'est pas garantie, Reich [31] suggère une autre raison d'être des incitations fiscales. Selon ce qu'il appelle la « logique du pluralisme », le traitement fiscal favorable des dons philanthropiques peut être justifié par le fait que les subventions fiscales contribuent à la création d'un « secteur associatif diversifié, décentralisé et pluraliste » [32], condition nécessaire, dans une perspective toquevillienne, au bon fonctionnement d'une démocratie libérale. Selon Reich, le véritable



**“Dans cette perspective, ce serait la vigueur du tiers secteur et le pluralisme en eux-mêmes qui seraient le bien public.”**

bien public fourni par les organisations philanthropiques consiste moins dans les buts qu’elles poursuivent que dans la vie associative qu’elles font exister, ou dans la possibilité offerte aux citoyens de « voter » pour les projets d’action sociale qu’ils estiment les plus pertinents de façon directe, sans la médiation des institutions politiques. Alors que l’État cherche traditionnellement à satisfaire les préférences de l’électeur médian – ce qui peut conduire, par exemple, en termes de culture, à ne financer que des œuvres relativement consensuelles plutôt que des contre-cultures ou des cultures alternatives, la philanthropie permettrait d’assurer ce pluralisme. Dans cette perspective, ce serait la vigueur du tiers secteur et le pluralisme en eux-mêmes qui seraient le bien public.

Favoriser le pluralisme est sans doute bienvenu. Mais pour Cagé [33], on ne peut pas parler de pluralisme si la philanthropie reflète avant tout les préférences d’un petit nombre de très riches. Pour elle, « Reich a raison de souligner que, à vouloir satisfaire les préférences de l’électeur médian, on risque de ne financer que des œuvres consensuelles. Mais rien n’oblige à s’en tenir à un système où l’État répond aux préférences de l’électeur médian. On pourrait au contraire (...) offrir à chaque citoyen (plutôt qu’à une poignée de philanthropes) la possibilité de financer la fondation d’art de son choix. Cela permettrait de garantir la représentation de la pluralité des préférences des citoyens, sans pour autant se reposer que sur les préférences exprimées par une minorité de riches individus » [34]. De même, l’argument selon lequel le financement de philanthropes favoriserait le pluralisme est peut-être erroné. Reich écrit d’ailleurs : « Est-il vraiment nécessaire de subventionner l’exercice de la liberté pour produire une société civile dynamique? Il n’y

avait pas de déduction fiscale pour dons de charité lorsque Tocqueville a fait sa tournée aux États-Unis, après tout. (...) Il n’est pas exagéré de dire que l’essor des organismes sans but lucratif aux États-Unis et l’utilisation de la déduction pour dons de bienfaisance coïncident avec le déclin de l’engagement civique et de la vie associative, du moins si l’on en croit la littérature inspirée par Robert Putnam. L’existence d’organisations à but non lucratif gérées par des professionnels peut avoir contribué à la calcification de la société civile. » [35] L’effet de « canalisation » ou de « modération » des mouvements sociaux par les grandes fondations philanthropiques a également été documentée [36] si ce qui compte pour les organisations du tiers secteur est aujourd’hui moins le nombre de leurs bénévoles que d’obtenir des fonds pour fonctionner, les ONG ne sont-elles pas amenées à articuler leurs modes d’actions comme leurs objectifs en fonction des préférences de plus favorisés, ceux qui contribuent financièrement [37]?

D’ailleurs Cagé, dans son ouvrage, pose une question intéressante : le système est-il pensé pour tout le monde ou pour une petite minorité ? Dans le cas du financement du jeu électoral en France, ses calculs sont sans appel. Le système n’est pas pensé pour que chacun des 37 millions de foyers bénéficie d’un apport public de 5000 euros (c’est-à-dire la réduction d’impôt dont bénéficient actuellement ceux qui donnent à hauteur du plafond de 7500 euros par parti) : le coût total pour l’État serait alors de 165 milliards d’euros. En Suisse, également, l’augmentation du taux de déduction possible de 10 à 20% du revenu ou du bénéfice net à l’occasion de l’initiative Schiesser (mise en œuvre en 2006), ne semble avoir été possible que parce que cela ne concernait qu’une minorité de personnes. Le Conseil fédéral a ainsi indiqué à cette occasion que c’est parce que « seuls 1 à 2 % des contribuables feraient valoir des déductions plus élevées si la limite de la déductibilité était relevée » qu’il pouvait accepter une telle réforme, sachant que « la déduction sur le produit de l’impôt (resp. la diminution des recettes de l’impôt fédéral direct) (...) ne devraient pas être considérables ». A l’inverse, lorsqu’en 2011, la motion Streiff-Feller (11.3083) proposera un crédit d’impôt pour les frais engagés par des personnes à l’occasion d’activités bénévoles, le Conseil fédéral utilisera



l'argument contraire pour rejeter cette proposition, bien qu'il reconnaisse l'existence d'une injustice, estimant les possibles conséquences financières si tous les contribuables demandaient un tel crédit d'impôt à « 580 millions de francs rien que pour l'impôt fédéral direct si tous les contribuables demandaient la déduction maximale proposée (3000 francs) ».

L'Administration fédérale des contributions [38] va dans le même sens lorsque, reprenant à son compte un message du Conseil fédéral du 15 décembre 1986 à l'appui d'un projet de loi sur les aides financières et indemnités, elle indique que les aides financières sous forme d'allègements fiscaux : a) « portent atteinte au principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique et, par là, au principe de l'équité fiscale, s'ils sont utilisés pour atteindre des buts extra-fiscaux » ; b) « restreignent l'emprise de l'autorité sur l'activité à promouvoir car ils ne peuvent être assortis de conditions ou d'obligations » ; c) « ne permettent pas d'évaluer leurs conséquences financières. Ils échappent donc au contrôle et, par voie de conséquence, aux modifications et aux abrogations et risquent, sans qu'on s'en aperçoive, de se transformer au fil des ans en un véritable saupoudrage indésirable de subventions » ; enfin, d) « L'absence de mention des subventions sous forme d'allègements fiscaux dans les comptes de la Confédération est contraire aux principes de la transparence » et « ces allègements sont donc des subventions occultes qui échappent dans une large mesure au contrôle du budget par le Parlement ».



Photo: Bundeshaus, Parlement à Bern en Suisse  
Source: Novembre 2013 Petra B. Fritz/Flickr

## «...la possibilité de répartir des dons importants sur plusieurs années fiscales, constituerait une réforme sensée du droit fiscal suisse.»

Ce dernier élément est particulièrement présent dans le discours des autorités suisses depuis le début des années 2000 ; si elles refusent de voir le taux de déduction du revenu (ou du bénéfice) imposable trop augmenter, c'est surtout parce qu'elles craignent qu'« en permettant au contribuable de décider l'allocation de certains fonds à certaines tâches, on lui délègue en quelque sorte la compétence budgétaire [qui est du ressort du Parlement] [39] ».

### Droit désirable et réformes parlementaires en Suisse : pour quelles exonérations ?

En dépit de ces réticences au changement exprimées par les autorités politiques, les demandes en faveur de réformes favorisant la philanthropie, qu'elles émanent de groupes d'intérêts, de juristes ou de parlementaires, sont nombreuses.

Du côté des groupes d'intérêts, d'abord. Dans la droite ligne des travaux de l'European Center qui vise, par la comparaison des droits nationaux, à promouvoir toujours plus de libéralisme [40], on observe en Suisse différentes initiatives, parallèles ou conjointes à des initiatives parlementaires, visant à une libéralisation du droit des fondations ou à favoriser l'accès aux exonérations fiscales. On peut citer à titre d'exemple le travail mené par ProFonds (l'association faîtière suisse des fondations et des associations d'utilité publique) ou les rapports publiés par la Fondation Lombard Odier et FSG [41] ou AvenirSuisse [42]. Dans son rapport *Le monde des fondations en mouvement. Idées pour un mécénat moderne*, AvenirSuisse estime ainsi, en chœur avec l'initiative Luginbühl (voir *infra*), que « la possibilité de répartir des dons importants sur plusieurs années fiscales, constituerait une réforme sensée du droit fiscal suisse. C'est déjà possible en Allemagne. Une

telle mesure accroîtrait la flexibilité pour les donateurs. » [43]

Du côté des juristes, ensuite. S'intéressant aux fondations ou à la philanthropie, les professionnels du droit, tout en rappelant le principe de la capacité contributive, proposent eux aussi, à la fin de leurs travaux, différentes réformes législatives, appelées « droit désirable ». Ces réformes peuvent porter sur le droit des fondations et sur les critères de la reconnaissance d'utilité publique [45] ou, plus spécifiquement, sur le système de taxation [46]. Le système des allègements fiscaux en lui-même est rarement remis en cause par ces spécialistes du droit ; Mettrau affirme ainsi que l'exonération fiscale des organisations d'utilité publique doit être jugée conforme au principe de l'équité fiscale : « L'équité [fiscale] justifie qu'une institution qui travaille dans le même sens que la collectivité qui prélève l'impôt en soit exonérée. Si c'est un devoir pour l'État que de percevoir des fonds qui lui permettront de réaliser ses tâches, l'exonération des institutions qui accomplissent des activités similaires ne saurait représenter un obstacle à ce principe essentiel. » [47] Plus largement, les propositions d' « amélioration » du cadre légal vont généralement dans la direction d'une plus grande permissibilité. Pour Oberson, par exemple, une augmentation du taux de déductibilité se justifie car « les valeurs ont changé et la société suisse est actuellement plus prête [qu'auparavant] à accepter une augmentation du niveau de déduction » [48]. L'intérêt grandissant que montre le public et les politiciens dans l'action philanthropique aurait donné lieu à une croissance de ce secteur, et cela justifierait une augmentation du taux de déductibilité.

Du côté des parlementaires, enfin. Si le droit suisse des fondations n'a pas évolué depuis la révision entrée en vigueur le 1er janvier 2006, faisant suite à l'initiative parlementaire dite Schiesser (00.461) déposée le 14 décembre 2000, les demandes de réformes de ce droit – et l'amélioration des conditions cadres – n'ont cessé depuis lors. On citera en particulier la motion Werner Luginbühl (09.3344) déposée en mars 2009 avec l'objectif de « renforcer l'attractivité de la Suisse comme place favorable aux fondations » et une initiative parlementaire de ce même député « pour le renforcement de l'attractivité

de la Suisse pour les fondations » (14.470) déposée le 9 décembre 2014.

Ces trois interventions [49] se caractérisent par le fait qu'elles ne questionnent pas ce que sont des « buts » d'utilité publique, ni les domaines ou activités reconnus comme d'intérêt général (et pouvant ouvrir droit, pour les organisations, à des exonérations, et pour les donateurs à des diminutions d'impôts), mais tendent à assouplir l'ensemble des règles encadrant l'organisation et le fonctionnement des personnes morales désireuses d'être reconnues d'utilité publique. L'initiative Schiesser a ainsi conduit à une extension des personnes morales ou des activités susceptibles d'être reconnues d'utilité publique et qui peuvent bénéficier de dons déductibles fiscalement ; elle a conduit à la modification de la part maximum des revenus imposables (ou du revenu net) pouvant être exonérée d'impôt, le taux passant au niveau fédéral de 10% à 20% ; elle a conduit à la remise en cause du principe d'immuabilité des statuts d'une fondation ; elle a obtenu, enfin, une modification des critères distinguant don et sponsoring, en lien avec la loi sur la TVA, afin qu'une meilleure visibilité des donateurs ne signifie pas la perte de l'exonération au motif de l'existence d'une contrepartie. Les interventions Luginbühl (09.3442 et 14.470) vont également dans le même sens quand, sans formuler de chiffres, elles considèrent que « les fondations d'utilité publique et les fondations de famille doivent bénéficier d'une fiscalité aussi attractive que celle dont elles bénéficient dans les pays voisins », et réclament également la possibilité d'augmenter cette part déductible en certaines circonstances. Ces demandes peuvent également prendre des formes plus techniques, comme la possibilité de varier les taux selon la temporalité ou la finalité des dons. Luginbühl propose ainsi dans sa dernière intervention (14.470) l'institution d'un régime de faveur pour les libéralités consenties par des héritiers au début de la succession, en accordant à ceux-ci une augmentation du seuil de la déductibilité fiscale pour les dons l'année suivant celle du décès, ou l'année du partage successoral, ainsi que la possibilité de reporter un don sur des périodes fiscales ultérieures si la limite maximale de la déduction pour les dons est dépassée.

“...d'immenses fortunes se sont constituées et que certains de leurs détenteurs seraient tout à fait disposés à en consacrer une bonne partie à des tâches d'intérêt public...”

Les justifications pour de telles modifications sont de deux ordres. D'une part, il s'agirait d'abord d'augmenter les ressources pour les causes d'utilité publique dans un contexte où l'État ne pourrait plus assumer seul l'ensemble des politiques sociales jugées nécessaires. Schiesser constate ainsi, pour appuyer son projet de réforme de la fiscalité des dons, que « l'État est sollicité pour de plus en plus de tâches et il dispose de moins en moins de moyens financiers pour les effectuer toutes. (...) Il est quasiment impossible de trouver de nouvelles ressources (...). Nous savons aussi que d'immenses fortunes se sont constituées et que certains de leurs détenteurs seraient tout à fait disposés à en consacrer une bonne partie à des tâches d'intérêt public, qui, aujourd'hui encore, sont financées uniquement par l'État. Encore faudrait-il qu'un droit des fondations et qu'un droit fiscal modernisés les incitent, comme c'est le cas ailleurs, à agir ainsi ! ». D'autre part, il s'agirait de faire bonne figure en comparaison des législations des autres pays, en particulier voisins. Comme l'écrit Schiesser au moment de son initiative parlementaire, et à propos de sa proposition d'ouvrir la possibilité de modifier les buts d'une fondation, « les Autrichiens viennent d'introduire une disposition semblable dans le droit des fondations privées ; depuis lors, le nombre de ces dernières a grimpé en flèche ; la disposition en question n'y est peut-être pas totalement étrangère ». Luginbühl évoque également l'argument de la concurrence fiscale internationale dans sa motion : « Dans le contexte de l'évolution de la politique financière et de l'économie réelle, le Conseil fédéral est chargé de maintenir l'attractivité de la Suisse pour les fondations nationales et étrangères et pour leurs fondateurs. A cet effet, il est notamment invité à procéder à des adaptations et à établir des coopérations en fonction des développements qui se font jour en Europe ». De la justice fiscale ou de sa distorsion, en revanche, il n'est point question.

*Résistances des autorités politiques à une évolution du droit fiscal pour les dons charitables*

La lecture des réponses des autorités aux différentes interpellations des parlementaires montre une forte volonté de stabilité et de défense du *statu quo*, même si comme nous l'avons dit, la législation a évolué depuis les années 2000. Tout en se disant, de manière générale, soucieuses de favoriser les personnes morales reconnues d'utilité publique, les autorités publiques rappellent également combien il convient de maintenir une lecture restrictive de l'utilité publique et des personnes morales ou des activités devant bénéficier d'avantages fiscaux, sous peine de distordre la justice fiscale. Ainsi, face aux demandes d'augmentation de la part des revenus (ou des bénéfices) pouvant être déduite fiscalement si donnée à des organisations d'utilité publique, les autorités rappellent [50] « que le principe de la capacité économique concrétise le principe constitutionnel de l'égalité de traitement au niveau de l'imposition et que dans le système de l'imposition universelle du revenu net, ce principe oblige le législateur à imposer les personnes qui obtiennent effectivement un revenu selon leur capacité économique ». L'augmentation des déductions fiscales leur apparaît « contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive » ; pour elles, « un contribuable aisé procédant à des dons en faveur d'une fondation peut en effet baisser sa charge fiscale au niveau d'un contribuable à la situation financière beaucoup plus modeste. À quoi s'ajoute que de telles déductions seraient de nature à favoriser les contribuables soumis à des taux marginaux élevés au détriment de ceux disposant de plus faibles revenus ». Et de conclure que « la





personne qui accorde une libéralité n'est pas limitée dans sa capacité économique ; au contraire, cette libéralité est l'expression même de cette capacité ».

De la même manière, en réponse à la motion Luginbühl (09.3344), le Conseil fédéral s'oppose à la possibilité de report de dons sur plusieurs années afin de bénéficier de l'exonération sur l'ensemble d'une somme qui, sinon, dépasserait la limite de déductibilité possible. Pour le Conseil fédéral, « il faut refuser cette possibilité de reporter les dons, car elle entraînerait une inégalité de traitement par rapport à d'autres déductions, (...) compliquerait le système fiscal et entraînerait un surcroît de travail administratif pour les autorités fiscales ». Une autre conséquence néfaste du report des dons est qu'il « ne serait pas compréhensible facilement par tous les contribuables ». Il est intéressant de noter alors que si les arguments sont multiples (justice fiscale, souci de ne pas complexifier le système fiscal dans son organisation administrative, et souci de lisibilité du système fiscal pour les citoyens), la question des incitations fiscales comme outil de politique publique (en comparaison avec d'autres outils de politique publique, comme les dépenses directes) n'est pas ou peu questionnée. La seule fois où cela apparaît, en réponse à l'initiative Schiesser, ce n'est d'ailleurs pas pour questionner la possible suppression de cet outil, mais pour justifier de ne pas trop augmenter les bénéfices pour les donateurs.

**“...la question des incitations fiscales comme outil de politique publique (en comparaison avec d'autres outils de politique publique, comme les dépenses directes) n'est pas ou peu questionnée.”**



### *Des propositions décalées*

Le décalage semble grand entre les débats qui agitent les acteurs politiques que l'on vient d'évoquer et les préoccupations des auteurs ayant questionné les allègements fiscaux incitatifs pour favoriser les causes d'utilité publique, qui proposent eux aussi un certain nombre de réformes. Là où des parlementaires, juristes et groupes d'intérêts proposent d'augmenter les incitations en faveur des donateurs comme des organisations d'utilité publique, et là où les autorités publiques semblent défendre un statut quo, c'est au contraire une limitation de ces incitations fiscales que proposent les différents auteurs.

D'abord, et dans une perspective de gestion administrative, la question de la charge administrative occasionnée par les déductions est relevée par Peters [51]. Constatant que la politique d'encouragement fiscal aux dons versés pour l'utilité publique ou à but de service public concerne 70% des contribuables, pour un montant des dons moyen de 660 francs, il interroge sa pertinence face à la charge de travail qu'elle occasionne. Posant les problèmes de la complexité du système de déductions pour les contribuables et de la lourde charge administrative générée par l'enregistrement et la vérification des montants déductibles pour les autorités fiscales, il propose deux voies de simplification. Une première possibilité serait la suppression des déductions. Si la perte fiscale pour la Confédération due aux exonérations des dons charitables représente 1,84% de l'IFD, pourquoi ne pas supprimer cette exonération et abaisser le barème d'imposition d'autant ou, à l'inverse, augmenter de l'équivalent le montant des programmes directs à l'intention des objectifs poursuivis par cette exonération [52]? Une deuxième solution serait d'accorder des déductions forfaitaires

sur le revenu à la place des déductions actuelles ; calculant les valeurs forfaitaires qui pourraient être attribuées à la place des montants actuels sans que soient modifiées les recettes fiscales totales de la Confédération, en supposant constants le niveau et la structure des revenus des contribuables, Peters [53] propose un montant de 930 CHF si ne sont pris en compte que les ayants-droit (c'est-à-dire ceux qui font actuellement usage de la déduction) ou de 740 CHF par contribuable si cette déduction forfaitaire était accordée à tout contribuable, faisant ou non actuellement usage de la déduction.

Au-delà de cette question du coût administratif de la gestion de cette exonération, c'est à la question de la justice fiscale que les auteurs essaient de répondre. Pointant du doigt le caractère inégalitaire du système d'exonération fiscale des organisations d'utilité publique, puisque l'aide octroyée est directement en rapport avec les moyens financiers (fortune notamment) des organisations, Niggli [54], voilà 60 ans, proposait que l'État perçoive l'impôt auprès de toutes les institutions et le redistribue ensuite sous forme de subventions. Pour lui, cet abandon de l'exonération fiscale au profit d'un élargissement des subventionnements conduirait à ce que l'aide économique ainsi consentie le soit en fonction des mérites respectifs des organisations et non en fonction de leur capacité économique. McDaniel propose quant à lui, pour limiter les injustices, de remplacer la déduction par un crédit d'impôt qui devrait être lui-même considéré comme un revenu devant être inscrit dans la déclaration d'impôt : « Par exemple, si un crédit d'impôt de 100 dollars est accordé, ce dernier doit être par la suite inscrit dans la déclaration de l'année N+1. Ainsi un contribuable ayant des revenus se situant dans la tranche d'imposition de 20 % paierait 20 dollars d'impôt sur son crédit d'impôt et tirerait un avantage de 80 dollars après impôt sur la subvention fiscale. Un contribuable de la tranche de 15%, par contre, ne paierait que 15 dollars d'impôt sur son crédit d'impôt et garderait un avantage après impôt de 85 dollars. La subvention fiscale serait ainsi progressive par rapport au revenu. » [55]

Dans une même veine, Thaler [56], lauréat du « Prix Nobel » d'économie en 2017, et Reich [57] proposent également un changement de système en faveur

**Au-delà de cette question du coût administratif de la gestion de cette exonération, c'est à la question de la justice fiscale que les auteurs essaient de répondre.**

d'un crédit d'impôt, sur la base d'un taux unique et pour des montants plafonnés.

Partant du principe qu'il est difficile de justifier de subventionner les dons des riches plus que ceux des pauvres, Thaler explique que le mécanisme injuste de la déduction fiscale repose sur une analogie malheureuse avec les entreprises : « Nous le faisons parce que notre régime fiscal considère les dons comme des " déductions " du revenu. C'est-à-dire que nous les soustrayons du revenu et payons l'impôt sur le reste. C'est logique lorsqu'il s'agit de dépenses d'affaires. Quelqu'un qui possède une entreprise ne devrait payer des impôts que sur les bénéfices, et non sur les revenus. Mais cette logique ne s'applique pas aux déductions pour dons de bienfaisance, qui ne constituent pas un coût pour faire des affaires »[58]. De ce fait, il propose que le taux de subvention fiscale devrait être le même pour tous. Cela signifie qu'au lieu d'être une déduction du revenu, la subvention devrait prendre la forme d'un crédit d'impôt, qui idéalement devrait être " remboursable ", donc payable même si la facture fiscale est nulle ou négative. Pour Reich, ce crédit d'impôt devrait être par ailleurs plafonné : « En offrant un crédit d'impôt équivalent à tous les donateurs (disons 25 % de tout don), le crédit étant plafonné à un certain niveau (disons 1 000 dollars), le mécanisme évite la structure inversée de la déduction, offre un crédit égal à tous les donateurs et, bien sûr, n'enlève en rien aux donateurs la liberté de continuer à donner de l'argent après que le plafond a été atteint, mais sans plus aucune subvention publique pour ce faire »[59]. Cagé [60], enfin, propose une solution radicale pour favoriser la participation de tous au soutien des organisations

## “Mais c’est peut-être, d’abord, le fait de parler de charité ou de philanthropie qui compromet l’existence même de ce débat dans l’enceinte parlementaire”

d’utilité publique sans passer par la distribution d’avantages fiscaux. Réfléchissant également sur les inégalités liées aux déductions fiscales, mais soucieuse de renforcer la société civile en aidant l’institutionnalisation et le fonctionnement quotidien des organisations reconnues d’utilité publique, elle propose de sortir complètement du système des déductions fiscales en les remplaçant par la possibilité offerte à chaque contribuable, au moment de compléter sa déclaration d’impôts, de choisir l’organisation à laquelle il souhaite allouer directement un montant prédéfini de son impôt et identique pour chacun des contribuables, qu’ils soient ou non imposables.

Que se passerait-il si l’on appliquait en Suisse cette dernière solution ? Si l’on divise le montant dont la Confédération se prive à travers les déductions fiscales appliquées à l’IFD, soit 180 millions selon l’estimation de Peters [61], par les 5 millions de contribuables, on obtient une somme de 36 CHF qui correspond à la part d’impôt que chaque contribuable pourrait choisir d’affecter librement à l’organisation d’utilité publique de son choix. Le coût pour la Confédération serait nul, les 180 millions de pertes fiscales continueraient à être consacrés à des organisations d’utilité publique, et le choix des organisations soutenues serait le fait de l’ensemble des citoyens plutôt que des contribuables les plus fortunés, ou du seul parlement.

### Conclusion

Cette mise en perspective d’une littérature de science politique et d’économie avec les interventions politiques en lien avec cette question des incitations fiscales en faveur des dons ou des organisations d’utilité publique interroge par le décalage entre les débats qui ont lieu dans ces différents champs.

Les hypothèses explicatives concernant cet écart entre les problématiques qui retiennent l’attention des universitaires et celles qui intéressent les juristes, les groupes d’intérêt et la classe politique sont nombreuses. Celui-ci peut être lié à une forme de technicité du sujet, cette question des incitations fiscales étant souvent vue avant tout comme juridique plutôt que politique. Le fait que ce sujet soit de fait assez marginal dans l’agenda politique et qu’il n’y ait pas de prise de position forte des partis politiques sur ces questions peut également faire partie de l’explication. On peut encore prendre en compte le fait que la déductibilité des dons aux organisations d’utilité publique n’est qu’une des 99 possibilités d’allègements fiscaux admises par l’administration fédérale des finances [62] et ne concerne qu’une très petite part du budget de la Confédération, représentant un montant inférieur à 2% des recettes fiscales liées à l’IFD [63], l’absence de données plus précises sur les montants que représentent ces exonérations fiscales (pour rappel, les seuls chiffres connus concerne l’IFD de personnes physiques) n’arrangeant rien à cela.



Mais c’est peut-être, d’abord, le fait de parler de charité ou de philanthropie qui compromet l’existence même de ce débat dans l’enceinte parlementaire. Ces notions semblent trop chargées moralement pour qu’il soit possible de poser sereinement le pour et le contre. Comme l’écrivent ironiquement Bernholz et al. dans leur ouvrage consacré aux limites morales et politiques de la philanthropie, « si la philanthropie est une bonne chose, un comportement moral de valeur, un caractère vertueux, dès lors plus il y a de



philanthropie, mieux c'est ! La philanthropie devrait être partout ! » [64]. Comment, en effet, s'opposer à un phénomène connoté aussi positivement ? Si l'on ne réalise pas, en amont, un travail de mise en évidence de la dimension politique de la philanthropie [65], ou une réflexion sur les injustices liées à ces incitations fiscales qui laisse ouverte la question du bien-fondé de leur existence [66], cela semble difficile.

## Notes

[1] Paul McDaniel, "Tax Expenditures as Tools of Government Action", in Lester Salamon (eds), *Beyond Privatization : The tools of Government Action*, Washington, The Urban Institute Press, 1989, p. 167-195 ; Christopher Howard, « The Hidden Side of the American Welfare State », *Political Science Quarterly*, 108, 3, 1993, p. 403-436.

[2] Isaac William Martin, Ajay K. Mehrotra et Monica Prasad, *The new fiscal sociology : taxation in comparative and historical perspective*. Cambridge ; New York: Cambridge University Press, 2009 ; Marc Leroy, *L'impôt, l'État et la société : la sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*. Paris: Économica, 2010.

[3] Christopher Howard, op. cit., p. 403-436; Jacob S. Hacker, *The divided welfare state : the battle over public and private social benefits in the United States*. New York: Cambridge University Press, 2002.

[4] Sophie Dubuisson-Quellier, *Gouverner les conduites*, Presses de SciencesPo, 2016.

[5] Lester Salamon, « The Changing Tools of Government Action. An Overview », in Lester Salamon (eds), *Beyond Privatization : The tools of Government Action*, Washington, The Urban Institute Press, 1989, p. 8.

[6] *Idem*, p. 9.

[7] Paul McDaniel Paul, op. cit., p. 167-195.

[8] *Idem*, p. 175.

[9] EFC (European Foundation Center), *Comparative Highlights of Foundation Laws* publié par l'European Foundation Center. Bruxelles, EFC, 2015.

[10] Ce rapport distingue ainsi : arts culture et préservation ; protection de l'environnement ; droits civils et humains ; lutte contre les discriminations ; aide aux plus pauvres ; aide humanitaire ; aide au développement ; assistance aux réfugiés ; protection et soutien aux enfants, aux jeunes ou aux personnes âgées ; assistance et protection aux personnes en situation de handicap ; protection des animaux ; science, recherche et innovation ; éducation et formation ; protection des consommateurs ; sport amateur ; etc.

[11] Alexandre Lambelet, *La philanthropie*, Paris, Presses de SciencesPo, 2014.

[12] Pour une synthèse, voir : Giedre Lideikyte-Huber, « Philanthropy and taxation. Swiss legal framework and reform perspectives », *Expert Focus*, 3, 2018, p. 209-213.

[13] Hans Rudolf Niggli, *Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund*, Dissertation, Bern, Haupt, 1945; Georges Mettrau Georges, *L'exonération fiscale des institutions d'utilité publique*, Thèse de droit, Université de Lausanne, 1992, p. 61 et 106-119.

[14] Blaise Knapp, « Intérêt, utilité et ordre publics », in *Recueil du centenaire du Tribunal fédéral*, Bâle, 1975, p. 137 et ss. ; Blaise Knapp, « La collaboration des particuliers et de l'État à l'exécution des tâches d'intérêt général », *Mélanges Henri Zwahlen*, 1977, p. 363 ; Georges Mettrau, op. cit., p. 235.

[15] Sven Steinmo, « So What's Wrong with Tax Expenditures ? A Reevaluation Based on Swedish Experience », *Public Budgeting & Finance*, 6, 1986, pp. 27-44; Christopher Howard, « The Hidden Side of the American Welfare State », *Political Science Quarterly*, 108, 3, 1993, p. 403-436.

[16] Si nous nous concentrons dans cet article sur l'IFD (et pour les barèmes sur l'art. 36 LIFD), on notera que cet impôt n'est qu'un élément du système fiscal suisse et qu'il ne représente qu'une petite part de l'impôt sur le revenu. En gommant les variations intercantionales, on peut considérer que la répartition de la charge fiscale entre les différentes autorités pour l'impôt sur le revenu est la suivante : la part de l'impôt fédéral dans la charge totale représente 20%, celle de l'impôt communal de 32%, et celle de l'impôt cantonal de 48%.

[17] Pour les barèmes de l'IFD en Suisse : <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/direkte-bundessteuer/direkte-bundessteuer/fachinformationen/tarife.html>.

[18] Rob Reich, « Philanthropy and Caring for the Needs of Strangers », *Social Research*, 80, 2, 2013, p. 517-538.

[19] *Idem*, p. 523.

[20] AvenirSuisse, *Le monde des fondations en mouvement. Idées pour un mécénat moderne*. Genève / Zurich, Avenir Suisse, 2015, p. 18.

[21] Nathalie Monnet et Ugo Panizza, A Note on the Economics of Philanthropy. Working Paper. Genève, HEID, HEIDWP19-2017, 2017.

[22] Par exemple : Martin Feldstein et Amy Taylor, The income tax and charitable contributions. *Econometrica: Journal of the Econometric Society*, 1976, p. 1201-1222 ; Martin Feldstein et Charles Clotfelter, Tax incentives and charitable contributions in the United States: A microeconomic analysis. *Journal of Public Economics* 5(1-2), 1976, p. 1-26 ; Gerald E. Auten, Holger Sieg et Charles Clotfelter, « Charitable giving, income, and taxes: An analysis of panel data ». *The American Economic Review*, 92(1), 2002, p. 371-382 ; Jon Bakija et Bradley T. Heim, « How does charitable giving respond to incentives and income? New estimates from panel data ». *National Tax Journal*, 64(2), 2011, p. 615.

[23] Paul McDaniel, op. cit., p. 184-185.

[24] CFF, *Die Stiftungsaufsicht. Evaluation der Wirksamkeit der Aufsicht über die «klassischen» Stiftungen*, Contrôle fédéral des finances, EFK-15570 / inkl. Stellungnahmen / 9. Februar, 2017, p. 46.

[25] *Idem*.

[26] *Idem*.

[27] AFC/DFF, *Quels sont les allègements fiscaux accordés par la Confédération ? Rapport de l'Administration fédérale des contributions AFC du 02.02.2011*, <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/allgemein/steuerpolitik/fachinformationen/abstimmungen/steuerverguenstigungen.html>, 2011.

[28] OCDE, *The Choice Between Base Broadening And Tax Incentives : Tax Expenditures In OECD Countries*. Note de Joseph J. Minarik, 2008, p. 5-10.

[29] « En Suisse, le traitement des allègements fiscaux diffère sur plusieurs points du traitement de ce sujet dans les autres pays : le premier rapport sur les subventions avec des considérations sur les allègements fiscaux n'a été publié qu'en 1997. Cela montre que les milieux politiques ont longtemps considéré ce sujet comme secondaire. De plus, l'intervalle (jusqu'à 6 ans) fixé dans la LSu de 1990 pour la publication des rapports est très long en comparaison internationale: l'usage international prévoit en effet un réexamen annuel » (AFC/DFF, 2011).

[30] Ces études portent, pour l'une, sur les incitations dans le domaine énergétique, pour l'autre sur la formation continue. Il s'agit de : Econcept: Evaluation energiepolitisch motivierter Steuererleichterungen, 1997; Stefan Wolter, „Die steuerliche Behandlung der Kosten für die Aus- und Weiterbildung – Analyse der Anreiz- und Verteilungswirkungen sowie anderen Effekten von Massnahmen zur Förderung der Aus- und Weiterbildung in der Schweiz“, brève expertise effectuée pour l'AFC, 2008.

[31] Rob Reich, « Toward a Political Theory of Philanthropy », in Patricia Illingworth, Thomas Pogge et Wenar Leif (eds), *Giving Well. The Ethics of Philanthropy*, Oxford, Oxford University Press, 2011, p. 177-195 ; Rob Reich, 2013, p. 517-538.

[32] Rob Reich, 2013, p. 534.

[33] Julia Cagé, *Le prix de la démocratie*, Paris Fayard, 2018.

[34] *Idem*, p. 161. On notera que Cagé n'est pas tout à fait juste avec Rob Reich. En effet, si celui-ci défend la « rationalité pluraliste » de la philanthropie, il propose simultanément des modifications du système en place, pour en limiter les « biais plutocratiques ». Sur ce point, voir *infra*.

[35] Rob Reich, 2011, p. 188.

[36] cf. Alexandre Lambelet, 2014.

## Notes (suite)

[37] Julia Cagé, *op. cit.*, p. 337.

[38] AFC/DFF, *Quels sont les allègements fiscaux accordés par la Confédération ? Rapport de l'Administration fédérale des contributions AFC du 02.02.2011*, <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/allgemein/steuerpolitik/fachinformationen/abstimmungen/steuerverguenstigungen.html>, 2011, p. 2-3.

[39] Avis du Conseil fédéral du 5 décembre 2003.

[40] Alexandre Lambelet, 2014, p. 43-60.

[41] Fondation Lombard Odier et FSG, *Advancing Philanthropy in Switzerland*, 2ème édition, Genève, Fondation Lombard Odier, 2013.

[42] AvenirSuisse, *op. cit.*

[43] *Idem*, p. 37.

[44] Le principe de l'imposition selon la capacité contributive est le principe le plus important du système fiscal « occidental » et l'argument le plus fort contre les incitations fiscales de toutes sortes, y compris « philanthropiques ». Ce principe exige que chaque citoyen contribue à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens. Sur ce point, voir : Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 4ème édition, Bâle, Helbing Lichtenhahn, 2012.

[45] Par exemple : Parisima Vez, *La fondation : lacunes et droit désirable : une analyse critique et systématique des articles 80 à 89 CC*, Berne, Staempfli, 2004 ; Thomas Sprecher, « Traitement fiscal de nouveaux modèles de soutien et de financement », *Rapport sur les fondations en Suisse 2013*, Bâle /Zurich, CEPS, SwissFoundations, Uni Zurich, 2013, p. 19-23

[46] Xavier Oberson, „The taxation of philanthropy in Switzerland: Current status and suggestions“, *IBFD Bulletin for International Taxation*, 69, 4-5, 2015, p. 233-239.

[47] Georges Mettrau, *op. cit.*, p. 30.

[48] Xavier Oberson, *op. cit.*, p. 235.

[49] Cet article prend place dans le cadre d'une recherche plus large intitulée « Les frontières de l'Etat social en Suisse. Administrations fiscales, fondations philanthropiques et reconnaissance d'utilité publique », menée par les auteurs du présent article et financée par le Fonds national suisse de la recherche scientifique (FNS, projet Division 1, n°162836). L'ensemble des interventions parlementaires depuis 2000 ont été analysées dans ce cadre : le présent article portant spécifiquement sur l'outil de politique publique que sont les allègements fiscaux pour cause d'utilité publique, seule ces trois interventions sont ici mobilisées.

[50] Initiative parlementaire Révision du droit des fondations (Schiesser). Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats du 23 octobre 2003. Avis du Conseil fédéral du 5 décembre 2003.

[51] Rudi Peters, Les déductions de l'imposition fédérale directe des personnes physiques et les possibilités de simplification – Une analyse des données fiscales du canton de Berne, année 2005. Berne, AFC/DFF, 2009

[52] Si Peters (2009) semble prôner la première solution, McDaniel, lui, encourage plutôt la seconde : « De telles compressions sont peut-être tout

à fait justifiées, mais elles tendent à faire croire que chaque programme de dépenses fiscales réduit ou éliminé était en fait un programme fédéral indésirable (...). D'autres options étaient disponibles en ce qui concerne l'utilisation de ces fonds ; par exemple, ils auraient pu servir à financer d'autres programmes de dépenses ou à réduire le déficit public. Il est curieux de constater que, lorsque les dépenses fiscales sont réduites, l'hypothèse automatique est que les recettes accrues devraient être affectées à des réductions de taux plutôt qu'à l'un des deux autres objectifs » (McDaniel, 1989 : 179).

[53] Rudi Peters, *op. cit.*, p. 47.

[54] Hans Rudolf Niggli, *op. cit.*, p. 31.

[55] Paul McDaniel, *op. cit.*, p. 189.

[56] Richard H. Thaler, « It's Time to Rethink the Charity Deduction », *The New York Times*, 18.12.2010.

[57] Rob Reich, 2011, p. 177-195.

[58] Richard H. Thaler, *op. cit.* Pour Thaler, « un don de bienfaisance ne réduit pas le revenu, de sorte qu'il ne devrait pas être déduit de l'impôt sur le revenu, mais il réduit un legs ».

[59] Rob Reich, 2011, p. 191.

[60] Julia Cagé, *op. cit.*

[61] Rudi Peters, *op. cit.*

[62] AFC/DFF, *op. cit.*

[63] Rudi Peters, *op. cit.*

[64] Lucy Bernholz, Chiara Cordelli et Rob Reich, « Introduction. Philanthropy in Democratic Societies », in Reich Rob, Cordelli Chiara et Bernholz Lucy (eds), *Philanthropy in Democratic Societies. History, Institutions and Values*. Chicago, University of Chicago Press, 2016, p. 12.

[65] Alexandre Lambelet, 2014 ; Alexandre Lambelet, « La philanthropie : usages du terme et enjeux de luttes », *ethnographiques.org*, 34 [en ligne], 2017, <http://www.ethnographiques.org/2017/Lambelet>

[66] Rob Reich, 2013, p. 517-538.

